

Erweiterung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte um Gewinne aus der Veräußerung von Immobilienkapitalgesellschaften

Oliver Hubertus
Rechtsanwalt/Steuerberater

Dr. Steffen Meining, LL.M. (UCT)
Rechtsanwalt Steuerberater Fachanwalt für Steuerrecht

München, 13.09.2018



Überblick

Änderungen § 49 EStG

- **Art. 13 (4) OECD-MA 2017**

„Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft oder vergleichbaren Rechten, wie Anteilen an einer Personengesellschaft oder einem Trust, bezieht, dürfen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn der Wert dieser Gesellschaftsanteile oder vergleichbaren Rechte zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen im Sinne des Abs. 6 beruhte, das im anderen Vertragsstaat liegt.“

- **Bisher** übt Deutschland das Besteuerungsrecht nach **Art. 13 (4) OECD-MA 2017** lediglich bei Veräußerungen von Anteilen an Gesellschaften mit Sitz **oder** Geschäftsleitung im Inland unter den Voraussetzungen des § 17 EStG in aus (§ 49 (1) Nr. 2 Buchstabe e EStG).
- **Nunmehr** sollen durch Ergänzungen des § 49 EStG entsprechend dem durch Art. 13 (4) OECD-MA 2017 eingeräumten Besteuerungsrechts auch Immobiliengesellschaften von der deutschen Besteuerung erfasst werden, die ihren Sitz **und** ihre Geschäftsleitung im **Ausland** haben.

Gesetzesänderungen zu § 49 EStG

Ergänzungen zu § 49 (1) EStG – RegE des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

§ 49 (1) Nr. 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG-E

„cc) deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren; für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Buchwerten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen.“

§ 52 Abs. 45a EStG – E

„§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc und Nummer 5 Buchstabe e in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) ist erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, bei denen die Veräußerung nach dem 31. Dezember 2018 erfolgt ist, und nur soweit den Gewinnen nach dem 31. Dezember 2018 eingetretene Wertveränderungen zugrunde liegen.“

Gesetzesänderungen zu § 49 EStG

Kumulativ zu erfüllende Tatbestände

Die Besteuerung wird gem. § 49 EStG-E ausgelöst, wenn

- der Anteilswert unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% auf inländischem, unbeweglichem Vermögen beruht
 - Als **unbewegliches Vermögen** werden dabei insbesondere Grundstücke und Gebäude qualifiziert
 - **Mittelbare Beteiligungen** sollen im Wege einer konsolidierten Betrachtung durch Abstellen auf die aktiven Wirtschaftsgüter berücksichtigt

- die 50 %-Grenze zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung überschritten worden ist und die Anteile zu diesem Zeitpunkt (also im Zeitpunkt des Überschreitens der 50 %-Grenze) dem Veräußerer gem. § 39 AO zurechenbar waren.

(Ziel: Verhinderung der Änderung der Vermögensstruktur kurz vor Veräußerungszeitpunkt)

Grundlegende Betrachtungen und Zweifelsfragen (Abkommensrechtlich)

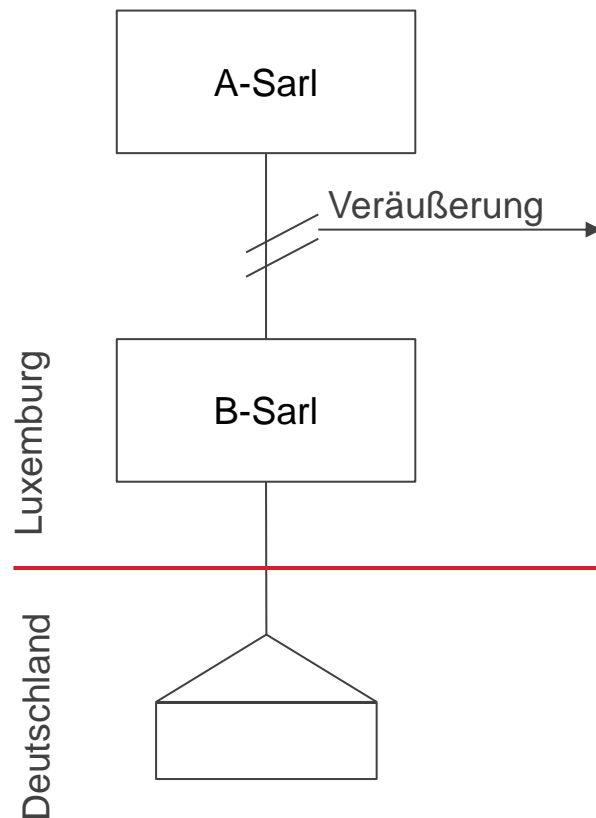
- Ältere DBA's enthalten keine Immobilienkapitalgesellschaftsklausel.
 - *z.B. Italien, Portugal*

- In bestimmten DBA's liegt die Quote bei 75 %, weshalb auch hier der nationale Besteuerungstatbestand grenzüberschreitend teilweise ins Leere laufen würde.
 - *Singapur*

- In bestimmten DBA's ist ein mittelbares Immobilienvermögen nicht bekannt, weshalb die Vorschrift ins Leere laufen wird.
 - *Österreich, Litauen*

Fallbeispiele

1. Kapitalgesellschaft ist Veräußerer



Sachverhalt: Die A-Sarl veräußert ihre Anteile an der B-Sarl, welche in Deutschland belegenes unbewegliches Vermögen unterhält

➤ **Bisherige gesetzliche Regelung:** Aktuell keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns in Deutschland, da weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung in Deutschland ist.

➤ **Gesetzliche Neuregelung:** Nach Gesetzesänderung ist der Veräußerungsgewinn zwar in Deutschland steuerbar, jedoch in voller Höhe nach § 8b (2) S.1 KStG steuerfrei.

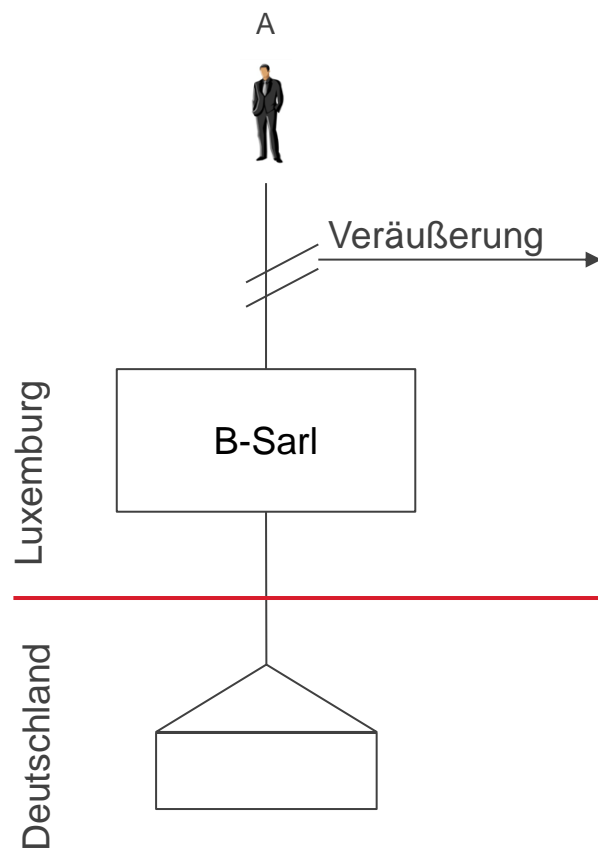
Betriebsausgabenfiktion in Höhe von 5% des Veräußerungsgewinns nach § 8b (3) S.1 KStG läuft hier ins Leere (BFH vom 31.05.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144).

Eine Besteuerung findet im Fall der Veräußerung durch eine Kapitalgesellschaft nur statt, wenn

- die jeweiligen Anteile einer deutschen Betriebsstätte der veräußernden ausländischen Kapitalgesellschaft zuzuordnen sind, oder
- die Anwendung von § 8b (2) ausnahmsweise gesperrt ist, z.B. gem. § 8b (7) KStG

Fallbeispiele

2. Natürliche Person ist Veräußerer



Sachverhalt:

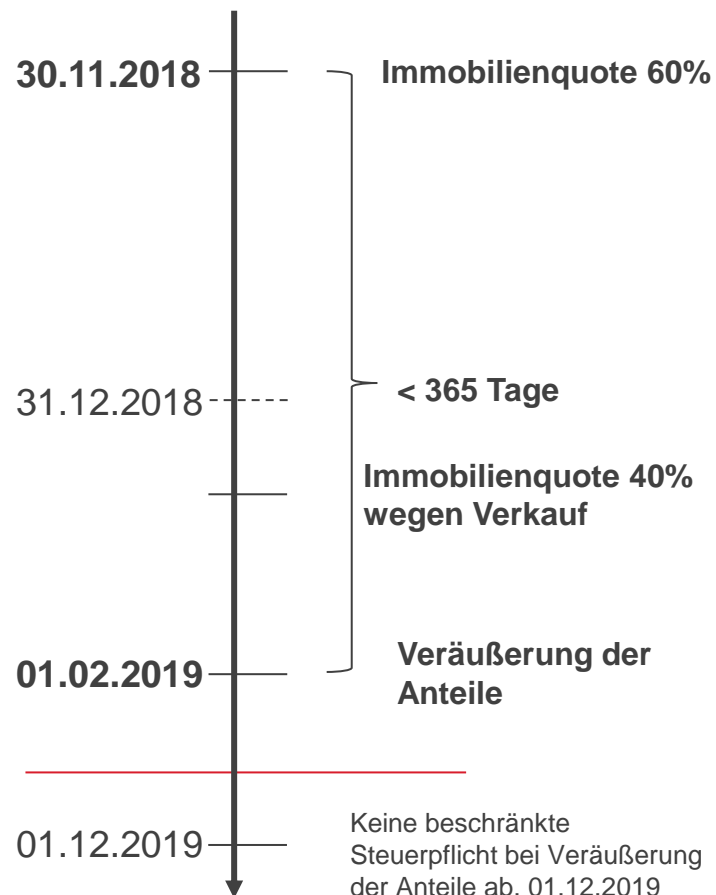
- **Bisherige gesetzliche Regelung:** Aktuell keine Besteuerung, da kein Besteuerungstatbestand nach nationalem Recht vorliegt.
- **Gesetzliche Neuregelung:**

Beteiligung > 1%

- Beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 (1) Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG-E
- Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 40 Buchstabe c. EStG

Fallbeispiele

3. 365-Tages-Zeitraum



Sachverhalt: Zeitliche Abfolge in Grafik ersichtlich

Gesetzliche Neuregelung: § 49 (1) Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG-E

„deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt *während der 365 Tage* vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar *zu mehr als 50 Prozent auf inländischem unbeweglichem Vermögen* beruhte und die Anteile *dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren*“

Voraussetzungen:

- ✓ **innerhalb der letzten 365 Tage vor Veräußerung** (Prüfzeitraum) Grundbesitzquote > 50 Prozent
- ✓ Anteile dem Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung des unbeweglichem Vermögens **nach § 39 AO zurechenbar**

Beschränkte Steuerpflicht für Wertänderungen **zwischen 01.01.2019 und 01.02.2019**, da beide kumulativ zu erfüllenden Tatbestände gegeben sind.

Die beschränkte Steuerpflicht entfällt bei Veräußerung der Anteile ab dem 01.12.2019 (Ende des Prüfzeitraums)

Fallbeispiele

5. Ermittlung der Grundbesitzquote

A	B-Sarl	P
Grundstück	60 Ek	90
Andere WG	140 FK	110
	200	200

Grundbesitzquote
 $60/200 = 30\%$

A	B-Sarl	P
Ford. ggü. C-Sarl	30	Eigenkapital 10
Anteile an C-Sarl	10	
Andere WG	10	Fremdkapital 40
	50	50

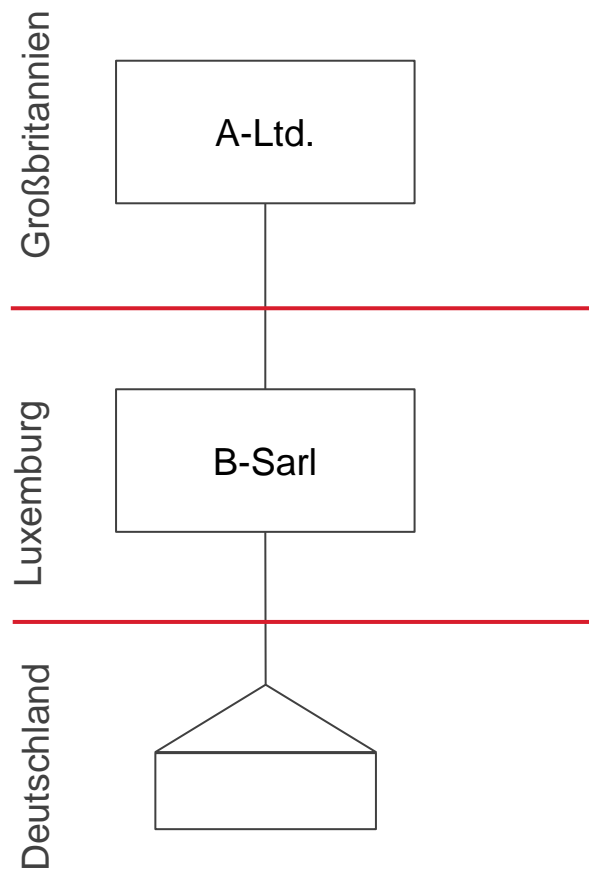
A	C-Sarl	P
Grundstück	60	Eigenkapital 50
Andere WG	30	Verb. Ggü. B-Sar 30
		Übriges FK 10
	90	90

Konsolidierte Grundbesitzquote
 $60/(60+30+10) = 60,00\%$

Gesetzesbegründung: Die Buchwerte sind für die Ermittlung der Grundbesitzquote vom letzten Bilanzstichtag auf den jeweiligen Zeitpunkt fortzuentwickeln. Ein Abstellen auf Verkehrswerte wäre administrativ zu aufwendig. Passive Wirtschaftsgüter wie z.B. Schulden bleiben außer Betracht. In Fällen, in denen dieser Wert – zumindest auch – aufgrund des Vorliegens einer mittelbaren Beteiligung zu ermitteln ist, ist hierfür eine konsolidierte Betrachtung der aktiven Wirtschaftsgüter der Gesellschaften, denen das inländische Grundvermögen unmittelbar oder mittel zuzurechnen ist, vorzunehmen.

Fallbeispiele

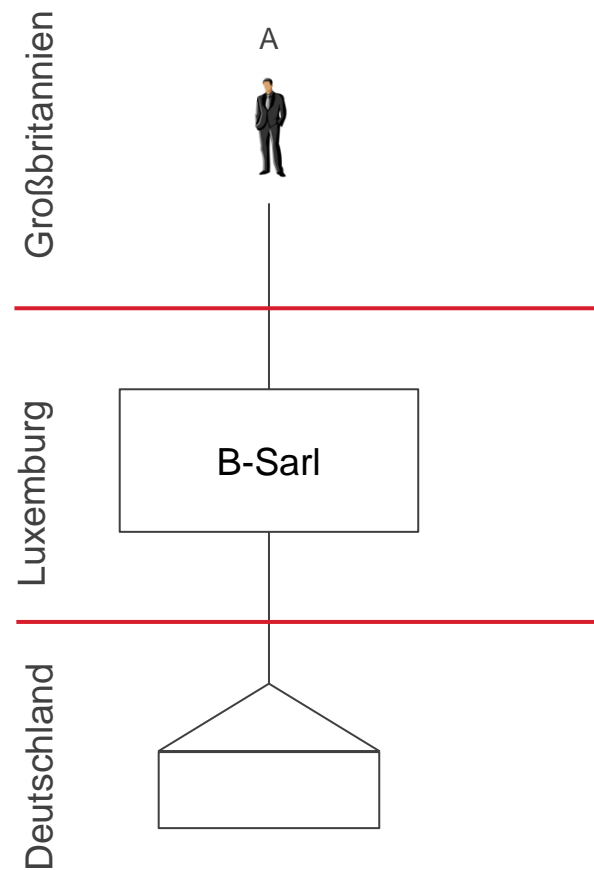
6. Entstrickung



Sachverhalt: Die A-Ltd. ist Finanzunternehmen nach § 8b (7) KStG. Die B-Sarl veräußert 100% des inländischen Grundbesitzes.

Fallbeispiele

6. Verstrickung



Sachverhalt: Die B-Sarl kauft unbewegliches Vermögen am 01.05.2018. Die A verkauft die Anteile an der B-Sarl zum 31.12.2019.